Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri lwn Shell Refining Co (FOM) Bhd

MAHKAMAH TINGGI (KUALA LUMPUR) — PERMOHONAN BAGI SEMAKAN KEHAKIMAN NO 14–7–04 TAHUN 2013
ZALEHA YUSOF H
30 JULAI 2013

Undang-Undang Hasil — Cukai pendapatan — Penalti — Rayuan terhadap — Penalti dikenakan secara mekanikal dan membuta tuli — Sama ada kegagalan menggunakan budi bicara — Sama ada penalti tidak wajar dikenakan — Akta Cukai Pendapatan 1967 s 113(2)

Undang-Undang Hasil — Cukai pendapatan — Tolakan — Perniagaan penapisan dan pengilangan barangan petroleum — Sama ada tolakan boleh dituntut untuk perbelanjaan menjalankan 'feasibility study' — Perbelanjaan bertujuan menambahbaikkan keberuntungan perniagaan — Sama ada perbelanjaan hasil — Sama ada patut dibenarkan tolakan — Akta Cukai Pendapatan 1967 s 33(1)(a)(ii)

Responden menjalankan perniagaan penapisan dan pengilangan barangan petroleum. Lanjutan daripada arahan Jabatan Alam Sekitar serta penguatkuasaan peraturan yang memerlukan responden meningkatkan kualiti petrol dan diesel, responden telah mengupah Shell Global Solutions International BV (SGSI) untuk menjalankan 'feasibility study' ke atas kilang penapisan responden yang kemudian menghasilkan 'Port Dickson Refinery Hydrocarbon Masterplan'. Responden telah menuntut potongan cukai di bawah s 33(1) Akta Cukai Pendapatan ('Akta') bagi jumlah RM3,476,716.79 yang dibayar kepada SGSI untuk 'feasibility study' tersebut. Perayu tidak membenarkan potongan tersebut atas alasan pembayaran itu bersifat modal dan telah mengenakan penalti di bawah s 113(2) Akta. Pesuruhjaya Khas Cukai Pendapatan ('PKCP') yang mendengar pertikaian ini telah memutuskan seperti berikut: (i) perbelanjaan untuk 'feasibility study' tersebut boleh diberikan potongan di bawah s 33(1) Akta kerana sebarang perbelanjaan yang mana-mana pembayar cukai seperti responden belanjakan bagi mempertahankan serta menambahbaikan keberuntungan perniagaan sesuatu syarikat adalah perbelanjaan hasil dan layak dibenarkan potongan; dan (ii) perayu telah mengenakan penalti secara mekanikal dan membuta tuli menurut kadar tetap jabatan, tanpa menggunakan budi bicaranya sendiri dan berlawanan dengan kehendak undang-undang dan penalti itu tidak wajar

dikenakan. Maka PKCP telah membenarkan rayuan responden. Perayu tidak berpuas hati dan telah merayu terhadap keputusan PKCP.

Diputuskan, menolak rayuan dengan kos:

(1) Dapatan fakta PKCP adalah berdasarkan hujahan dan keterangan saksi. PKCP telah mendapati saksi perayu melakukan banyak kesilapan dalam mengenakan penalti dan tidak membenarkan tolakan. Justeru tiada sebab untuk menganggu keputusan PKCP yang telah dicapai secara betul dan munasabah (lihat perenggan 14–15).

(2) Adalah nyata bahawa pembayaran kepada SGSI dibuat atas perkhidmatan dan nasihat yang diberikan oleh SGSI dan ini ialah perbelanjaan hasil yang boleh ditolak cukai. Pembayaran kepada SGSI itu sememangnya boleh ditolak cukai kerana ia termasuk di dalam 'all outgoings and expenses wholly and exclusively incurred during that period by that person in the production of gross income from that source' (lihat perenggan 19).

[English summary

The respondent carried out the business of filtering and manufacturing of petroleum equipments. Pursuant to a directive from the Environmental Department and the effective rules requiring the respondent to increase the quality of petrol and diesel, the respondent had employed Shell Global Solutions International BV ('SGSI') to carry out 'feasibility study' at the respondent's filtering factory which later produced 'Port Dickson Refinery Hydrocarbon Masterplan'. The respondent claimed for tax rebate under s 33(1) of the Income Tax Act ('the Act') for the sum of RM3,476,716.79 which was paid to SGSI for the said 'feasibility study'. The appellant did not allow the rebate on the ground that the payment was capital in nature and had imposed a penalty under s 113(2) of the Act. The Special Commissioner of Income Tax ('SCIT') heard the dispute and found the following: expenses for 'feasibility study' could be given rebate under s 33(1) as expenses spent by any taxpayer such as the respondent for the purpose of verily defending and improving the profitability of a company were income expenses and eligible for rebate; and the appellant had imposed penalty mechanically and had blindly complied with the department's fixed amount, without exercising its discretion and in contrast with the requirement of the law and the penalty should not have been imposed. The SCIT allowed the respondent's appeal. The appellant was dissatisfied and appealed the decision of the SCIT.

Held, dismissing the appeal with costs:

(1) The SCIT's findings was based on the contention and evidence of witnesses. The SCIT found the appellant's witness had committed many mistakes in imposing the penalty and in rejecting dismissal. Hence, there

was no reason to disturb the SCIT's finding which was correctly made and was reasonable (see paras 14–15).

(2) It was clear that the payment to SGSI was made based on the service and advice given by the SCIT and this was the income expenses that was entitled to tax rebate. Payment to the SCIT could be tax-rebated as it fell under 'all outgoings and expenses wholly and exclusively incurred during that period by that person in the production of gross income from that source' (see para 19).]

Nota-nota

Bagi kes-kes mengenai penalti, lihat 10 *Mallal's Digest* (4th Ed, 2013 Reissue) perenggan 2694–2698.

Kes-kes yang dirujuk

Aspac Lubricants (M) Sdn Bhyd (formerly known as Castrol (M) Sdn Bhd) v Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri [2007] 6 MLJ 65, MR (dirujuk)

BP Australia Ltd v Commisioner of Taxation of the Commonwealth of Australia [1966] AC 224, PC (dirujuk)

Director-General of Inland Revenue v Rakyat Berjaya Sdn Bhd [1984] 1 MLJ 248, MP (dirujuk)

Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri v Viva Life Science Sdn Bhd Rayuan Sivil No W-01–687–11 tahun 2011 (unreported), MR (dirujuk)

Kulim Rubber Plantations Ltd v Director-General of Inland Revenue [1979] 2 MLJ 298 (dirujuk)

Kyros International Sdn Bhd v Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri [2013] 2 MLJ 650, MR (dirujuk)

Regent Oil Co Ltd v Strick (Inspector of Taxes) [1966] SC 295, HL (dirujuk)

Syarikat Jasa Bumi (Woods) Sdn Bhd v Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri [2000] 2 MLJ 317, MR (dirujuk)

Undang-undang yang dirujuk

Akta Cukai Pendapatan 1967 ss 33(1), Jadual 5 perenggan 34, 39(1)(c), 113(2)

Ahmad Isyak bin Mohd Hassan (Seri Hanem bt Mohd Noor bersamanya) (Peguam Kanan Hasil, Lembaga Hasil Dalam Negeri) bagi pihak perayu.

Anand Raj (Cynthia Lian Hsiao Feon dan Penny Wong Sook Kuan bersamanya) (Shearn Delamore & Co) bagi pihak responden.

Zaleha Yusof H:

[1] Ini adalah rayuan terhadap keputusan pesuruhjaya khas cukai pendapatan ('PKCP') melalui perintah pemutus yang bertarikh 19 October 2012.

A FAKTA KES SEPERTI DALAM KES DINYATAKAN

[2] Responden telah ditubuhkan sebagai syarikat sendirian berhad di Malaysia pada 19 September 1960 di bawah nama Shell Refining Co (Federation of Malaya) Ltd. Pada 29 Oktober 1962, responden disenaraikan di Bursa Saham Kuala Lumpur di bawah nama Shell Refining Co (Federation of Malaya) Bhd. Responden menjalankan perniagaan penapisan dan pengilangan barangan petroleum.

[3] Melalui surat bertarikh 13 Februari 2007, Jabatan Alam Sekitar telah memaklumkan supaya kualiti petrol dengan diesel hendaklah ditingkatkan kepada tahap Euro-II (M). Kerajaan telah seterusnya memaklumkan melalui surat yang bertarikh 24 Februari 2009, tentang penguatkuasaan *Environment Quality (Control of Petrol and Diesel Properties) Regulations 2007* mulai 25 Ogos 2009 yang menghendaki responden mematuhi tahap-tahap yang ditentukan. Berdasarkan itu, responden telah mengupah Shell Global Solutions International BV ('SGSI') untuk menjalankan *feasibility study* ke atas kilang penapisan responden yang kemudian menghasilkan *'Port Dickson Refinery Hydrocarbon Masterplan'*. Responden berpendapat bahawa bayaran kepada SGSI adalah sebahagian perniagaannya yang berkala dan penting dan telah menjalankan kajian sebegini banyak kali sebelum ini. Responden telah menuntut potongan cukai di bawah s 33(1) Akta Cukai Pendapatan 1967 ('ACP') bagi RM3,476,716.79 yang dibayar kepada SGSI untuk *feasibility study* yang dijalankan.

[4] Perayu tidak membenarkan potongan yang dituntut atas alasan pembayaran tersebut adalah bersifat modal dan mengenakan penalti di bawah s 113(2) ACP 1967. Dalam pemeriksaan balas, saksi perayu mengaku bahawa beliau tidak mengetahui SGSI dan tidak menggunakan budi bicaranya dalam pengenaan penalti terhadap responden.

[5] Responden menyatakan telah memberi kerjasama sepenuhnya kepada perayu dalam lawatan audit dan semasa perbincangan. Tiada penyembunyian oleh responden terhadap apa-apa maklumat atau percubaan mengelak daripada membayar cukai. Saksi perayu juga mengakui bahawa perbelanjaan bagi *feasibility study* bukanlah perbelanjaan modal. Beliau mengakui bahawa beliau tidak bertanya siapa penerima bayaran dan apakah tujuan bayaran dibuat.

ALASAN PENGHAKIMAN PKCP

[6] PKCP menyampaikan keputusan pada 19 Oktober 2012 dengan alasan seperti berikut:

Isu Pertama: sama ada perbelanjaan RM3,476,716.79 untuk 'feasibility study' boleh diberikan potongan di bawah s 33(1) ACP 1967

(a) PKCP memahami tujuan utama responden menjalankan 'feasibility study' adalah untuk tegar mempertahankan serta juga menambahbaikkan keberuntungan perniagaan syarikat di samping menghadapi serta mematuhi sebaik mungkin sebarang pindaan undang-undang bersabit kandungan sulfur dalam minyak petrol dan diesel apabila dikuatkuasakan;

(b) PKCP memutuskan bahawa sebarang perbelanjaan yang mana-mana pembayar cukai seperti responden belanjakan bagi mempertahankan dengan jitu serta jua menambahbaikan keberuntungan perniagaan sesuatu syarikat adalah perbelanjaan hasil dan layak dibenarkan potongan; dan

(c) Maka perbelanjaan RM3,476,716.79 merupakan perbelanjaan yang boleh diberikan potongan di bawah s 33(1) ACP 1967 dan tidak dihalang oleh s 39(1)(c) ACP 1967.

Isu Kedua: sekiranya keputusan adalah pembayaran SGSI adalah belanja modal, sama ada pembayaran tersebut layak untuk mendapat potongan elaun modal di bawah Jadual 3 ACP 1967

(a) PKCP telah pun memutuskan bahawa bayaran SGSI adalah perbelanjaan hasil; jadi isu ini tidak perlu dibincangkan.

Isu Ketiga: sama ada pengenaan penaiti oleh perayu ke atas Responden (Perayu) di bawah s 113(2) ACP 1967 bagi Tahun Taksiran 2006 adalah sah dan sekiranya betul, sama ada penaiti tersebut adalah munasabah dengan mengambil kira fakta kes responden.

(a) Alasan perayu hanya di bibir mulut sahaja kerana kadar penaiti yang dikenakan iaitu 45% kebetulan bersamaan dengan kadar tetap 'Tax Audit Work Frame'.

(b) PKCP berpendapat bahawa perayu mengenakan penaiti secara mekanikal dan membuta tuli menuruti kadar tetap Jabatan, tanpa menggunakan budi bicaranya sendiri dan berlawanan dengan kehendak undang-undang. Seterusnya PKCP berpendapat bahawa penaiti tidak wajar dikenakan.

[7] Atas alasan itu, PKCP membenarkan rayuan responden. PKCP juga membatalkan penalti dan seterusnya memerintahkan supaya notis taksiran dipinda sejajar dengan keputusan tersebut.

[8] Perayu tidak berpuas hati dan mengemukakan notis rayuan Borang Q bertarikh 19 Disember 2012 yang meminta PKCP menyatakan satu kes untuk pendapat mahkamah tinggi selaras dengan perenggan 34 Jadual 5, Akta Cukai

Pendapatan 1967.

HUJAHAN PERAYU

[9] PKCP telah terkhilaf dari segi undang-undang dan fakta apabila membenarkan rayuan oleh responden. Perayu berhujah bahawa bayaran untuk 'feasibility study' tidak mendatangkan apa-apa pendapatan kepada responden. Mahkamah tidak patut melihat kesan lanjut daripada pelaksanaan keputusan dalam 'feasibility study' tersebut. Bayaran untuk 'feasibility study' adalah hanya untuk memperoleh laporan dan cadangan sahaja. Adalah juga hujahan perayu bahawa penalti di bawah s 113(2) ACP 1967 harus dikekalkan kerana pengenaan penalti adalah tertakluk kepada budi bicara perayu. Perayu juga berhujah bahawa responden bertanggungjawab untuk memastikan bahawa taksiran adalah betul sebelum dihantar. Responden tidak terlepas daripada tanggungjawab ini hanya dengan mengupah ejen/konsultan cukai. Selain itu, terdapat perhubungan prinsipal dengan ejen antara responden dengan ejen cukainya maka responden masih berliabiliti atas kesilapan ejennya.

HUJAHAN RESPONDEN

[10] Keputusan PKCP adalah betul dan keputusan tersebut berdasarkan dapatan fakta dan tidak patut diganggu. Saksi perayu telah mengakui melakukan banyak kesilapan yang menjadikan rayuan ini harus ditolak. Adalah hujahan responden bahawa perayu tidak mengaplikasikan prinsip undang-undang hasil dan penafsiran undang-undang yang harus dalam kes cukai sebegini. Adalah hujahan responden bahawa bayaran kepada SGSI adalah termasuk dalam bayaran yang harus dibenarkan penolakan di bawah s 33(1) ACP 1967. Bayaran kepada SGSI dibuat untuk tujuan memastikan perniagaan responden menguntungkan dan tujuan sampingan adalah untuk mematuhi keperluan perundangan maka harus dibenarkan penolakan di bawah s 33(1) ACP 1967. Untuk menentukan sama ada perbelanjaan adalah boleh ditolak, 'common sense test' adalah terpakai. Rujuk kes *BP Australia Ltd v Commisioner of Taxation of the Commonwealth of Australia* [1966] AC 224, *Regent Oil Co Ltd v Strick (Inspector of Taxes)* [1966] SC 295, *Kulim Rubber Plantations Ltd v Director-General of Inland Revenue* [1979] 2 MLJ 298 dan *Syarikat Jasa Bumi (Woods) Sdn Bhd v Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri* [2000] 2 MLJ 317. Responden juga berhujah bahawa perbelanjaan hasil boleh ditolak walaupun tiada keuntungan dijana.

[11] Responden berhujah bahawa perbelanjaan untuk tujuan mempertingkatkan kecekapan perniagaannya boleh ditolak. Hujahan alternatif responden adalah jika bayaran kepada SGSI adalah perbelanjaan hasil, bayaran tersebut layak untuk elaun modal. Juga responden berhujah bahawa penalti yang dikenakan oleh perayu harus dibatalkan kerana semua

dapatan fakta PKCP berpihak kepada responden, antaranya responden telah memberi kerjasama dan tidak mengelirukan perayu. Jika terdapat apa-apa ketaksaan (*ambiguity*) dalam peruntukan seperti s 113(2) ACP 1967, peruntukan tersebut harus ditaksir dengan memihak kepada pihak yang bakal dikenakan penalti.

[12] Responden berniat baik dan perayu tidak membuktikan bahawa responden tidak jujur. Perayu pada hujahan responden mengenakan penalti secara mekanikal dan tidak mempertimbangkan fakta dan merit kes ini dan oleh itu, rayuan ini harus ditolak dengan kos.

HUJAHAN BALAS RESPONDEN

[13] Dalam hujahan bertulis perayu, isu baru dikemukakan yang mana tidak dibangkitkan di hadapan PKCP. Perayu kononnya bergantung kepada draf perintah Mahkamah Rayuan di dalam kes *Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri v Viva Life Science Sdn Bhd* Civil Appeal No W-01–687–11 of 2011 tetapi keputusan itu tidak disokong alasan penghakiman bertulis. Perayu telah tersalah pakai undang-undang terhadap isu penalti dan mengabaikan prinsip duluan kehakiman yang mengikat iaitu penghakiman Mahkamah Rayuan dalam kes *Kyros International Sdn Bhd v Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri* [2013] 2 MLJ 650. Perayu sengaja mengabaikan fakta dalam ikatan fakta-fakta yang dipersetujui dan fakta dalam kes dinyatakan.

KEPUTUSAN

[14] Saya telah meneliti kertas-kertas kausa termasuk alasan penghakiman PKCP dan hujahan pihak-pihak. Saya mendapati bahawa dapatan fakta PKCP adalah berdasarkan hujahan peguamcara-peguamcara pihak-pihak dan juga keterangan saksi. PKCP telah mendapati saksi perayu melakukan banyak kesilapan dalam mengenakan penalti dan tidak membenarkan tolakan. Mahkamah Rayuan di dalam kes *Aspac Lubricants (M) Sdn Bhyd (formerly known as Castrol (M) Sdn Bhd) v Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri* [2007] 6 MLJ 65, telah memutuskan:

> In a tax appeal we the courts are bound by the findings of fact made by Commissioners. And the drawing of inferences by the commissioners is beyond review by a court unless it is such as no reasonable body of Commissioners, correctly directing themselves in law, could properly have drawn …

[15] Justeru mahkamah ini tidak mempunyai sebab untuk menganggu keputusan PKCP itu, yang pada pandangan saya telah dicapai secara betul dan munasabah.

[16] Saya juga mendapati bahawa pihak-pihak telah bersetuju di dalam perenggan 4 kenyataan fakta yang dipersetujui, eksh B bahawa:

> the appellant (iaitu responden kini) had claimed tax deductions under s 33(1) of the Income Tax Act 1967 ('ITA') in regard in the amount of RM3,476,716.79, being payments made by the appellant to Shell Global Solutions International B. V ('SGSI'), a related company of the appellant incorporated in The Hague, The Netherlands. These payments were made in consideration of services and advice rendered by SGSI in conducting a feasibility study on the appellant's refinery which resulted in the Port Dickson Refinery Hydrocarbon 'Report' or 'Masterplan' ('SGSI payments'). The respondent (iaitu perayu kini) disallowed the appellant's claim for deduction on the basis that the SGSI payments were capital in nature. No capital allowances under Schedule 3 to the ITA were granted by the respondent on the SGSI payments.

[17] Saya bersependapat dengan responden bahawa perayu kini tidak boleh mengabaikan kenyataan fakta yang dipersetujui itu. Adalah nyata bahawa pembayaran kepada SGSI dibuat atas perkhidmatan dan nasihat yang diberikan oleh SGSI dan ini pada pandangan saya ialah perbelanjaan hasil yang boleh ditolak cukai.

[18] Perlu juga diturunkan di sini s 33(1) yang menjadi pokok perbincangan itu yang di antara lainnya seperti yang berikut:

> Subject to this Act, the adjusted income of a person from a source for the basis period for a year of assessment shall be an amount ascertained by deducting from the gross income of that person from that source for that period all outgoings and expenses wholly and exclusively incurred during that period by that person in the production of gross income from that source …

[19] Saya berpendapat bahawa pembayar kepada SGSI itu sememangnya boleh ditolak cukai kerana ia termasuk di dalam *'all outgoings and expenses wholly and exclusively incurred during that period by that person in the production of gross income from that source*'. Rujuk keputusan Mahkamah Persekutuan di dalam kes *Director-General of Inland Revenue v Rakyat Berjaya Sdn Bhd* [1984] 1 MLJ 248.

[20] Saya ingin menggunapakai sepenuhnya hujahan pihak responden di dalam penghakiman ini dan dengan ini sekali lagi menegaskan tiada sebab untuk saya menganggu keputusan PKCP itu. Justeru, rayuan ini ditolak dengan kos.

Rayuan ditolak dengan kos.

Dilaporkan oleh Kanesh Sundrum